

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2019/XX – Inbreng in nijverheid bij besloten vennootschappen en coöperatieve vennootschappen

Ontwerpadvies van 4 september 2019

I. Inleiding

1. Aan de CBN werd de vraag gesteld of de nieuwe mogelijkheid tot inbreng in nijverheid toegestaan door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WV) voor de besloten vennootschap (hierna: BV) en de coöperatieve vennootschap (hierna: CV) zal leiden tot een afzonderlijke boeking binnen het eigen vermogen van de betrokken vennootschap binnen het Belgisch boekhoudrecht.

II. Wettelijk kader

2. Conform artikel 1:8, § 2, laatste lid WV is de inbreng in nijverheid een verbintenis om arbeid of diensten te presteren. Hij vormt een inbreng in natura. Verder stelt artikel 1:9, § 2, 3^o WV dat de schuldenaar van een inbreng in nijverheid aan de vennootschap rekenschap is verschuldigd van alle winsten die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met de activiteit die hij heeft ingebracht. Hij mag voor de volledige duur van zijn inbreng de vennootschap niet rechtstreeks of onrechtstreeks beconcurreren, noch enige activiteit ontwikkelen die de vennootschap nadeel zou kunnen toebrengen of de waarde van zijn inbreng zou kunnen verminderen, tenzij anders is overeengekomen.

3. De memorie van toelichting bij de wet tot invoering van het WV¹ stelt dat de inbreng in nijverheid een inbreng in natura is van te presteren diensten. Dezelfde memorie stelt dat de klassieke inbreng in natura de inbreng inhoudt van enig ander lichamelijk of onlichamelijk goed, zoals schuldvorderingen en bewezen diensten. Zodra er dus bewezen diensten zouden worden ingebracht, kwalificeert deze inbreng als een klassieke inbreng in natura en niet als een inbreng in nijverheid. De inbreng in nijverheid heeft bijgevolg uitsluitend betrekking op nog te presteren, toekomstige diensten².

Deze inbrengmogelijkheid is voortaan ook mogelijk binnen de BV en CV.

4. Dienaangaande stellen artikel 5:10 (BV) en 6:11 (CV) WV dat in geval van overlijden, onbekwaamheid of enige andere vreemde oorzaak waardoor de schuldenaar van een inbreng in nijverheid definitief in de onmogelijkheid verkeert om zijn verbintenissen na te komen, de aandelen die hem zijn uitgereikt tegen zijn inbreng komen te vervallen. Zij geven dan enkel *pro rata temporis* recht op een eventueel dividend met betrekking tot het lopende boekjaar. Wanneer de schuldenaar van een inbreng in nijverheid wegens een vreemde oorzaak tijdelijk in de onmogelijkheid verkeert om zijn verbintenissen na te komen gedurende een periode van meer dan drie maanden, worden de maatschappelijke rechten die zijn verbonden aan de aandelen die hem zijn uitgereikt tegen zijn inbreng opgeschort voor de hele duur van die onmogelijkheid die deze periode van drie maanden overstijgt. De wet voorziet bovendien expliciet dat de statuten kunnen afwijken van deze bepalingen.

5. Wat de waardering betreft, stelt artikel 5:7, § 1, eerste lid (BV) en 6:8, § 1 (CV) WV dat bij (onder meer) een inbreng in nijverheid, de oprichters in een bijzonder verslag uiteenzetten waarom de inbreng van belang is voor de vennootschap. Dat verslag dient een beschrijving te bevatten van elke inbreng in natura

¹ Voorbereidende werken, *Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-3119/001, p. 32.

² J. VAN RYN, *Principes de Droit Commercial*, T.I., Brussel, Bruylant, 1954, nr. 331, p. 232.

en geeft daarvan een gemotiveerde waardering. Het geeft aan welke vergoeding als tegenprestatie voor de inbreng wordt verstrekt.

III. Waarderingsproblematiek bij een inbreng in nijverheid

6. Bij de waardering van een inbreng in nijverheid, en meer in het algemeen bij iedere inbreng in natura in een BV of een CV, is de eis opgenomen in artikel 5:7, § 1 (BV) en 6:8, § 1 (CV) WV van belang. De oprichters dienen een gemotiveerde waardering te geven en aan te geven wat de als tegenprestatie verstrekte vergoeding inhoudt. Het komt aan de revisor toe zich hierover uit te spreken. De revisor bestudeert de inbreng. Zijn verslag moet aangeven of de waarden waartoe de waarderingsmethodes leiden, ten minste overeenkomen met de waarde van de inbreng die in de akte wordt vermeld. Hij vermeldt welke werkelijke vergoeding als tegenprestatie voor de inbreng wordt verstrekt.

7. Tevens verwijst de Commissie naar de memorie van toelichting bij de Wet tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen van 17.03.2019³ die stelt dat: *“Hoewel de inbreng in nijverheid in de BV en de CV onder het WV een volwaardige inbreng vormt die door de uitgifte van aandelen kan worden vergoed, blijft de inbreng zeer moeilijk waardeerbaar. Overwaarderingen en misbruik, ook voor fiscale doeleinden, zijn bijgevolg niet uitgesloten.”* Ook wordt aangegeven dat *“[men] in de praktijk [...] overigens vaststelt dat ingebrachte arbeid niet onder de activa van de balans wordt opgenomen (vb. bij de uitgifte van winstbewijzen wordt de toegezegde arbeid balansmatig niet uitgedrukt). Om deze redenen sluit het wetsontwerp het eigen vermogen van een vennootschap dat gevormd wordt door een inbreng in nijverheid van het fiscale kapitaalbegrip uit.”*

IV. Boekhoudrechtelijke analyse⁴

8. De vraag is dan ook of in dit perspectief de inbreng in nijverheid binnen het eigen vermogen van de vennootschap dient geboekt te worden onder de rubriek 11 *Inbreng buiten kapitaal*.

De vraag die meteen daaraan verbonden moet worden, is de vraag wat dan de tegenpost moet zijn van dergelijke boeking.

Daarbij komt evident de vraag naar voor of een actief kan erkend worden als tegenpost.

9. Deze beslissing komt toe aan het bestuursorgaan van de vennootschap. Maar opdat een actief kan erkend worden, dient het identificeerbaar te zijn en moet het toekomstige economische voordelen opleveren. Bovendien dient de betrokken entiteit er de zeggenschap over te hebben.⁵ Naar de mening van de Commissie kan een inbreng in nijverheid niet voldoen aan deze criteria. Voor zover het prestaties zijn die nooit zullen leiden tot een actief (zoals de inzet gedurende een aantal uren voor de verkoop van de goederen die de vennootschap zal leveren), is een activering bezwaarlijk verantwoord. Als de prestaties zullen leiden tot een actief (het bouwen van een website) is dat actief bij de inbreng *ab initio* niet aanwezig en kan ook hier wellicht geen sprake zijn van het erkennen van een actief.

³ Voorbereidende werken, *Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-3367/001, p. 31-32.

⁴ Afwijkend standpunt van de heer Gerard GOEMAERE, lid van de Commissie benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten: *“Inbreng in nijverheid, vergoed door kapitaals aandelen, heeft noodzakelijk en per definitie een waarde en vormt steeds een bestanddeel van het eigen vermogen. De inbreng in nijverheid moet op datum van de oprichtingsakte voor de toegezegde inbrengwaarde geboekt worden onder de post inbreng.”*

⁵ Zie ook randnummer 8 van CBN-Advies 2012/3 - *Boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa*.

10. Verder zou kunnen worden geargumenteed dat als tegenpost een kost moet worden erkend. Maar dergelijke werkwijze heeft geen zinnig effect naar Belgisch boekhoudrecht. Dit zou betekenen dat als de enige verrichting van een vennootschap een inbreng in nijverheid is, dit leidt tot de erkenning van een *inbreng buiten kapitaal* en een even groot *overgedragen verlies* en sowieso een eigen vermogen gelijk aan nul. De betrokken vennootschap erkent dan een verlies omwille van de prestaties van haar aandeelhouder(s) waarbij de vraag kan worden gesteld of dit een getrouw beeld weergeeft.

11. Op basis van deze overwegingen is de Commissie de mening toegedaan dat de inbreng in nijverheid over het algemeen niet *ab initio* kan worden erkend als eigen vermogensbestanddeel. Maar het komt uitiem aan het bestuursorgaan van de vennootschap toe zich daarover uit te spreken.

12. Deze beoordeling stemt overeen met de passus in het verslag aan de Koning bij het KB WVV (artikel 3:89) dat stelt dat enkel de inbreng in geld en de inbreng in natura van een lichamenlijk of onlicamenlijk goed vanuit boekhoudkundig oogpunt relevant zijn.

13. De Commissie is evenwel de mening toegedaan dat de rechten die de vennootschap heeft op de inbrenger van nijverheid moeten worden opgenomen binnen de rechten en verplichtingen buiten balans en dus in de klasse 0 moet worden geboekt. De CBN is daarom van oordeel dat deze rechten opgenomen moeten worden in een passende subrekening van rekening "00 Zekerheden door derden gesteld of onherroepelijk beloofd voor rekening van de vennootschap". Op deze rekening worden onder andere de persoonlijke zekerheden (hier de vaste belofte om diensten te leveren) geboekt die door derden (hier de inbrenger) ten behoeve van de crediteuren van de vennootschap gesteld of onherroepelijk beloofd zijn (zie ook artikel 1:9, § 1 WVV⁶), als waarborg voor de voldoening van actuele of potentiële schulden of verplichtingen die de vennootschap jegens hen is aangegaan.

14. De Commissie is niettemin van oordeel dat het aangewezen zou zijn om aan de regering een wijziging van de benaming van de betrokken posten voor te stellen, evenals van de betrokken rekeningen van het algemeen rekeningstelsel teneinde inbreng in nijverheid er *expressis verbis* in op te nemen.

15. De Commissie stelt volgende boekingen voor:

0000	Inbreng in nijverheid – te presteren
aan	0001 Inbrengers in nijverheid – te presteren

16. De Commissie merkt bovendien op dat, in toepassing van artikel 5:44 (BV) en 6:43 (CV) WVV, samen met de jaarrekening een lijst moet worden neergelegd met opgave van de aandeelhouders die hun aandelen niet hebben volstort, met vermelding van het bedrag dat zij nog verschuldigd zijn.

⁶ Artikel 1:9, § 1 WVV: "Iedere vennoot is aan de vennootschap verschuldigd wat hij heeft beloofd te zullen inbrengen".